

Sentenza del 10/11/2023 n. 31345 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Dalla esposizione in fatto della sentenza impugnata si evince che: l'Agenzia delle Entrate aveva notificato alla società Car Service Srl ed ai soci rispettivi avvisi di accertamento con i quali, sulla base di indagini sui conti correnti bancari effettuate ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973 , art. 32 , erano stati riscontrati prelevamenti bancari non giustificati, con conseguente accertamento di un maggior reddito non dichiarato; avverso gli atti impositivi la società e i soci avevano proposto distinti ricorsi che, previa riunione, erano stati rigettati dalla Commissione tributaria provinciale di Varese; avverso la pronuncia del giudice di primo grado la società e i soci avevano proposto rispettivi appelli.

La Commissione tributaria regionale della Lombardia ha rigettato gli appelli, in particolare ha ritenuto che l'amministrazione finanziaria aveva assolto al proprio onere di prova della pretesa, avendo fondato gli accertamenti sulla mancata giustificazione dei prelevamenti dai conti correnti bancari; la società e i soci, sui quali gravava l'onere di dare la prova contraria del fatto che le operazioni bancarie non erano riferibili a operazioni imponibili, non avevano assolto al suddetto onere, essendo tardiva la produzione della documentazione avvenuta in data successiva alla presentazione del ricorso introduttivo.

La società e i soci hanno quindi proposto ricorso per la cassazione della sentenza affidato a tre motivi di censura, cui ha resistito l'Agenzia delle entrate depositando controricorso.

Il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale Dott. Tommaso Basile ha depositato le proprie conclusioni scritte, con le quali ha chiesto l'accoglimento dei primi due motivi di ricorso, assorbito il terzo.

Motivi della decisione Con il primo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per violazione del D.P.R. n. 600 del 1973 , art. 32 , commi 4 e 5, e del D.P.R. n. 633 del 1972 , art. 52 , comma 5, per avere ritenuta tardiva la produzione della documentazione in data successiva alla notifica del ricorso introduttivo, attesa, invece, la sussistenza di una causa non imputabile alla parte ricorrente.

Evidenzia parte ricorrente che, dopo la presentazione del ricorso, era stata presentata un'istanza di conciliazione giudiziale e, d'intesa con l'ufficio finanziario, era stato richiesto il differimento dell'udienza al fine di reperire la documentazione bancaria; gli istituti di credito, quindi, avevano fatto pervenire la documentazione richiesta ed era stato, di conseguenza, redatto un prospetto di riconciliazione di tutti i movimenti contestati; il giudice di primo grado, pertanto, aveva disposto un ulteriore rinvio pendendo trattative tra le parti.

Evidenzia, quindi, parte ricorrente di essere stata in possesso della documentazione bancaria solo successivamente alla notifica del ricorso e che lo stesso ufficio aveva chiesto un ulteriore rinvio della causa, sicchè il giudice del gravame non avrebbe dovuto ritenere tardivo il deposito della documentazione, posto che la mancata tempestiva produzione era dipesa da causa a sè non imputabile, non essendo la documentazione nella propria disponibilità.

Con il secondo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), per avere il giudice del gravame omesso di motivare in ordine alla esistenza o meno di una causa non imputabile alla parte ricorrente che aveva impedito il tempestivo deposito della documentazione, non sussistendo, peraltro, nel caso di specie, un comportamento doloso o colposo, avendo parte ricorrente l'interesse alla produzione della documentazione con la quale avrebbe potuto giustificare le movimentazioni bancarie ed evitare, in tal modo, la presunzione di concorrenza a ricavo dei movimenti bancari non giustificati.

Si evidenzia, a tal proposito, che la sanzione della inutilizzabilità della documentazione non prodotta può operare solo quando sussista una specifica richiesta da parte dell'amministrazione finanziaria cui segua il rifiuto o l'occultamento da parte del contribuente della documentazione richiesta.

Con il terzo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), per violazione degli artt. 112 e 116 , c.p.c., nonchè del D.P.R. n. 600 del 1973 , art. 32 , commi 3 e 4, per avere omesso di motivare sulla rilevanza del prospetto di riconciliazione di tutte le movimentazioni bancarie contestate inviato all'ufficio e da questo non contestato.

I motivi, che possono essere esaminati unitariamente, sono fondati.

La questione di fondo della presente controversia attiene al profilo della correttezza della pronuncia del giudice del gravame che ha ritenuto tardivamente prodotta la documentazione giustificativa delle movimentazioni bancarie in quanto successiva alla presentazione del ricorso.

Il tema da esaminare è quello di definire entro quali limiti può essere applicata la sanzione della inutilizzabilità in giudizio della documentazione prodotta dal contribuente dopo la presentazione del ricorso.

La disciplina normativa di riferimento è contenuta, in primo luogo, nel D.P.R. n. 600 del 1973 , art. 32 , per l'imposizione reddituale e nel D.P.R. n. 633 del 1972 , art. 51 , in materia di iva, il cui rinvia all'art. 32, u.c..

L'art. 32, cit., in particolare, prevede che: "le notizie ed i dati non adottati e gli atti, i documenti, i libri ed i registri non esibiti o non trasmessi in risposta agli inviti dell'ufficio non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente, ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa. Di ciò l'ufficio deve informare il contribuente contestualmente alla richiesta".

Le cause di inutilizzabilità previste dal comma 3 non operano nei confronti del contribuente che depositi in allegato all'atto introduttivo del giudizio di primo grado in sede contenziosa le notizie,

i dati, i documenti, i libri e i registri, dichiarando comunque contestualmente di non aver potuto adempiere alle richieste degli uffici per causa a lui non imputabile.

Ulteriore specifica previsione è contenuta nel D.P.R. n. 600 del 1973 , art. 33 , per le imposte sul reddito, e nel D.P.R. n. 633 del 1972 , art. 52 , comma 5, e, in particolare, si prevede che: "i libri, registri, scritture e documenti di cui è rifiutata l'esibizione non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente ai fini dell'accertamento in sede amministrativa o contenziosa. Per rifiuto di esibizione si intendono anche la dichiarazione di non possedere i libri, registri, documenti e scritture e la sottrazione di essi alla ispezione".

La previsione di inutilizzabilità della documentazione, contemplata dal D.P.R. n. 600 del 1973 , art. 32 , per l'imposizione reddituale e dal D.P.R. n. 633 del 1972 , art. 51 , presuppongono che i documenti sono richiesti con l'invio di apposita comunicazione o questionario; la previsione di cui al D.P.R. n. 600 del 1973 , art. 33 , per le imposte sul reddito, e al D.P.R. n. 633 del 1972 , art. 52 , comma 5, per l'iva, trovano applicazione nei soli casi di ispezione, con ciò intendendosi l'attività di esame e controllo svolta dai verificatori in sede di accesso presso il contribuente o in luoghi a questi collegati, al di fuori dell'Ufficio.

Questa Corte ha quindi precisato che, nel primo caso, il mancato invio nei termini concessi della suindicata documentazione equivale a rifiuto, con conseguente inutilizzabilità della stessa in sede amministrativa e contenziosa, salvo che il contribuente non dichiari, all'atto della sua produzione con il ricorso, che l'inadempimento è avvenuto per causa a lui non imputabile, della cui prova è, comunque, onerato; nel secondo caso, invece, la mancata esibizione di quanto richiesto ne preclude la valutazione a favore del contribuente solo ove si traduca in un sostanziale rifiuto di rendere disponibile la documentazione, incombendo la prova dei relativi presupposti di fatto sull'amministrazione finanziaria" (Cass. civ., n. 16957/2021).

La sentenza censurata non opera alcuna distinzione in ordine alla modalità con la quale la documentazione sarebbe stata richiesta alla società contribuente, in particolare non è evidenziato in alcun modo se vi sia stato l'invio di apposita comunicazione o questionario ovvero un accesso presso la società, sicchè la pronuncia ha del tutto trascurato di porre alla base della propria decisione di inutilizzabilità della documentazione il presupposto di fondo della suddetta sanzione processuale consistente nella espressa e informata richiesta di esibizione.

Invero, quel che rileva nel presente giudizio, è la circostanza che, comunque, in entrambi i casi, resta ferma la necessità che l'amministrazione dimostri che vi era stata una puntuale indicazione di quanto richiesto, accompagnata dall'espresso avvertimento circa le conseguenze della mancata ottemperanza (Cass. civ., 19 agosto 2020, n. 17364 ; Cass. civ., 26 maggio 2023, n. 14707).

L'operatività, infatti, della sanzione processuale della inutilizzabilità della documentazione non esibita in fase di accertamento postula che il contribuente sia stato comunque messo specificamente a conoscenza sia della documentazione richiesta che delle conseguenze del proprio eventuale rifiuto.

Nel caso di specie, la pronuncia censurata si è limitata a pronunciare l'inammissibilità della produzione documentale in giudizio, senza, tuttavia, avere verificato se sussistevano i necessari presupposti per applicare al caso di specie la sanzione della inutilizzabilità della documentazione.

Sotto altro profilo, i motivi di ricorso prospettano l'ulteriore questione della omessa valutazione della documentazione prodotta in giudizio dalla società e della esistenza di una causa di forza maggiore giustificativa della tardiva produzione della documentazione.

Si è già evidenziato che, secondo questa Corte, sussiste una diversa ripartizione dell'onere della prova in quanto, qualora l'omessa esibizione della documentazione consegua all'invio di una apposita comunicazione o di questionario da parte dell'amministrazione finanziaria, è il contribuente a essere onerato della prova che l'inadempimento è avvenuto per causa a lui non imputabile, mentre, nel caso in cui la richiesta sia stata effettuata nell'ambito di una attività di esame e controllo svolta dai verificatori in sede di accesso presso il contribuente o in luoghi a questi collegati, è l'amministrazione finanziaria a essere onerata della prova della sussistenza dei presupposti sostanziali che rendono illegittimo il rifiuto.

Nel caso in esame, il giudice del gravame non ha in alcun modo esaminato la questione dell'eventuale illegittimità del rifiuto da parte della società contribuente alla esibizione della documentazione, procedendo a una valutazione differenziata, anche sotto il profilo della ripartizione dell'onere della prova, a seconda che la eventuale richiesta di esibizione sia stata effettuata mediante comunicazione o questionario ovvero in sede di verifica ispettiva.

Infine, non risulta neppure valutata, dal giudice del gravame, la ragione giustificativa che la società aveva prospettato circa la sussistenza di una causa di forza maggiore a sé non imputabile derivante dal fatto che la documentazione bancaria non era in proprio possesso.

Sul punto, va precisato che, nel caso in cui siano stati rispettati gli obblighi informativi da parte dell'amministrazione finanziaria circa la documentazione di cui si è chiesta l'esibizione e le conseguenze processuali nel caso di omessa osservanza alla richiesta, la sanzione della inutilizzabilità opera solo laddove vi sia stata da parte del contribuente una dichiarazione mendace e dolosa e, cioè, diretta ad impedire l'ispezione documentale in violazione dei principi di lealtà e correttezza, mentre il contribuente può sempre contrastare efficacemente i risultati dell'accertamento induttivo con la produzione in giudizio dei documenti che non era stato in grado di esibire in precedenza per causa a lui non imputabile (forza maggiore, fatto del terzo, caso fortuito).

In particolare, qualora i documenti provengano dal terzo, la cui condotta di consegna non è pretendibile nei tempi fissati dall'amministrazione finanziaria, non è imputabile al contribuente la relativa preclusione e, quindi, la successiva inutilizzabilità dei documenti, tranne l'ipotesi in cui il terzo sia, in realtà, un ausiliare del contribuente ex art. 1228 c.c. (Cass. civ., 10 febbraio 2021, n. 3254).

Il giudice del gravame ha, invero, omesso di esaminare il fatto decisivo e rilevante ai fini del decidere consistente nella verifica se la documentazione prodotta in giudizio era già nella

disponibilità della ricorrente al momento della eventuale richiesta di esibizione ovvero era nel possesso di terzi e, quindi, della sussistenza della ragione giustificativa dell'omessa esibizione in sede di accertamento.

In conclusione, i motivi sono fondati, con conseguente accoglimento del ricorso e rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado, anche ai fini della liquidazione delle spese di lite del presente giudizio.

P.Q.M. La Corte in accoglimento del ricorso, cassa la sentenza censurata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese di lite del presente giudizio.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza